

ОПТИМІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ У СВИНАРСТВІ

В статті висвітлюються проблемні питання обліку довгострокових біологічних активів у свинарстві, зокрема визначення об'єктів обліку, побудова робочого плану рахунків.

В статье освещаются проблемные вопросы учета долгосрочных биологических активов в свиноводстве, в частности определение объектов учета, построение рабочего плана счетов.

The article highlights the problems of records biological assets in pig production, in particular the definition of accounting objects, the construction work plan accounts.

Ключові слова: П(С)БО «Біологічні активи», довгострокові біологічні активи, свинарство, план рахунків, первинний облік.

Забезпечення населення України м'ясом та м'ясопродуктами значною мірою залежить від ефективності ведення галузі свинарства, найбільш повного використання її виробничого потенціалу. Досить високий рівень виробництва й споживання свинини значною мірою визначає продовольчу незалежність держави, соціально-економічну стабільність суспільства [7]. Економічний розвиток галузі свинарства та виробництво якісної, конкурентоспроможної, екологічнобезпечної продукції неможливі без ефективного управління підприємством, яке в свою чергу залежить від якості ведення бухгалтерського обліку.

Інтеграційні процеси в світовій економіці, глобалізаційні тенденції в розвитку всіх галузей народного господарства доводять те, що бухгалтерський облік є мовою світової економіки, оскільки «суспільство бачить свою економіку «очима» бухгалтера, сприймає її через усвідомлення сутності та розуміння значущості економічних показників, обчислених за допомогою облікових процедур» [8]. У сучасних умовах важливим кроком є стандартизація обліку діяльності свинарських підприємств, зокрема затвердження та набуття чинності П(С)БО 30 «Біологічні активи». Тому проблема визначення методологічних засад формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи у свинарстві і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності є актуальною та своєчасною.

Теоретичні та практичні проблеми обліку біологічних активів висвітлено у роботах багатьох науковців, зокрема Л.К.Сука, М.Ф.Огійчука, Н.М.Вдовенко, П.Л.Сука, Г.Г.Кірейцева, О.П.Скирпана, П.Т.Саблука та інших. У працях цих авторів висвітлюються методологічні підходи щодо ведення обліку операцій з біологічними активами в сільському господарстві в цілому, а висвітлення порядку обліку біологічних активів на свинарських підприємствах розкрито не повністю.

Метою статті є дослідження питання обліку довгострокових біологічних активів у свинарстві та вдосконалення методологічних підходів до формування достовірної інформації з обліку довгострокових біологічних активів на свинарських підприємствах.

У свинарських підприємствах, згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи»,

передбачено облік довгострокових біологічних активів, поточних біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців, називають довгостроковими біологічними активами. У свинарстві довгостроковими біологічними активами є тварини, основного стада:

- ✓ основні свиноматки – виробнича група, що включає дорослих тварин призначених для одержання племінного молодняку та поголів'я для відгодівлі;
- ✓ кнури-плідники – це основні кнури віком старше 1,5 року, які оцінені за продуктивністю спарованих ними маток [2; 6].

Практичний досвід показує, що точність і зручність ведення обліку біологічних активів залежить від продуманості, осмисленості, відповідності технологічним процесам робочого плану рахунків [5]. Складання робочого плану рахунків означає виділення, систематизацію і розміщення рахунків (і субрахунків) у певній системі, що дозволяє встановити необхідне підґрунтя для відображення фінансово-господарських операцій, що здійснюються на свинарських господарствах. Основна мета розробки робочого плану рахунків – побудувати таку схему бухгалтерського обліку, щоб вона могла врахувати потреби в аналітиці не тільки для структурних підрозділів свинарського підприємства, але й для всіх цілей ведення обліку. Це і формування бухгалтерської звітності, і підготовка інформації для управління, нарахування податків і зборів, ведення статистичного обліку. Розроблений свинарським господарством робочий план рахунків повинен відповідати таким вимогам: бути гнучким; відповідати національним принципам і стандартам обліку; повністю задовольняти потреби внутрішніх та зовнішніх користувачів; бути зручним у користуванні; сприяти здійсненню контролю за фінансовою, інвестиційною та операційною діяльністю господарства шляхом створення дієвої системи контролю.

Для обліку довгострокових біологічних активів призначений рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи», який відображає технологічні процеси на свинарських господарствах та досить зручний при складанні приміток до річної фінансової звітності. За дебетом рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» відображається надходження довгострокових біологічних активів, за кредитом їх вибуття. У табл. 1 запропоновано наступний варіант робочого плану рахунків у частині рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи».

Таблиця 1

Витяг з робочого плану рахунків у свинарських підприємствах

163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»	
163.1 «Продуктивна худоба»	16311 «Основні свиноматки» 16312 «Кнури – плідники»
163.2 «Робоча худоба»	
164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»	
164.1 «Продуктивна худоба»	16411 «Основні свиноматки» 16412 «Кнури – плідники»
164.2 «Робоча худоба»	

При організації аналітичного обліку довгострокових біологічних активів

свинарства необхідно постійно враховувати технологічні особливості виробництва свинини. Основні свиноматки під час виробничого циклу перебувають у різних технологічних групах: холості свиноматки, поросні свиноматки і підсисні свиноматки. Виробничі цехи для утримання свиноматок у різний період відрізняються способом утримання тварин (групове, індивідуальне), технікою годівлі (норми годівлі, різні раціони, способи згодовування, а звідси і кардинально відмінні витрати кормів). Особливо це характерно для господарств з потоковою технологією виробництва свинини. Таким чином, для успішного здійснення обліку біологічних активів у свинарських підприємствах у ринкових умовах та для отримання фактичної, достовірної інформації, яка б одночасно відповідала вимогам як фінансового, так і управлінського обліку, рекомендуємо вести облік довгострокових біологічних активів свинарства за технологічними групами в розрізі наступних аналітичних рахунків третього порядку: 16311 «Основні свиноматки»; 163111 «Холості свиноматки»; 163112 «Поросні свиноматки»; 163113 «Підсисні свиноматки». Запропоновані доповнення передбачають отримання наступних переваг від їх застосування, що відображені на рис. 1.

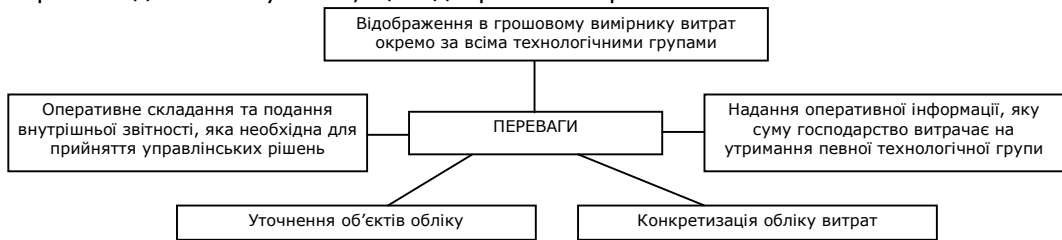


Рис. 1 Переваги ведення аналітичного обліку у свинарстві за технологічними групами

Джерелами формування довгострокових біологічних активів свинарства є: переведення зі складу поточних біологічних активів; придбання за плату у постачальників; безоплатне одержання від юридичних та фізичних осіб та одержання як внесок до статутного капіталу.

Практичний досвід показує, що в більшості свинарських підприємств щорічний ремонт стада основних свиноматок становить 25-30%, а ремонт основного стада кнурів-плідників становить від 25% у племінних господарствах до 40% у товарних. При переведенні зі складу поточних біологічних активів спочатку формується стадо ремонтного молодняку – група кнурців і свинок, яких відібрали для вирощування до першого парування (кнурці віком 12-14 місяців, жива вага не менше 160 кг) або встановлення першої поросності (свинки віком 9-10 місяців, маса 100-120 кг) і призначені для заміни вибракуваних тварин основного стада. Далі тварин переводять в групи: кнури, що перевіряються, – кнури від першого парування до закінчення їх оцінки за масою потомства при відлученні, після чого переводять в основні або вибраковують; свиноматки, що перевіряються, – свиноматки від установлення першої поросності до відлучення приплоду, після чого переводять в основні або вибраковують [4].

Для оформлення переводу тварин з однієї статеві-вікової групи в іншу, включаючи і переведення тварин в основне стадо, складають Акт № ____ на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів (форма

№ ПБАСГ-9), а при формуванні основного стада тварин оформляється Акт № ____ приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин) (форма № ДБАСГ-2) [3].

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух поточних біологічних активів використовують рахунок 21 «Поточні біологічні активи», що має субрахунки 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю», 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю». У свинарських підприємствах до поточних біологічних активів відносяться поросята сисуні, молодняк на дорощуванні, ремонтний молодняк, дорослі свині, вибракувані для відгодівлі. Залежно від спеціалізації господарства та управлінських потреб в інформації можливі варіації в технологічних групах і рахунках аналітичного обліку, наприклад: 2121 «Поросята сисуні до 30 днів», 2122 «Поросята від 30 до 60 днів», 2123 «Поросята від 61 до 140 днів», 2124 «Свині на відгодівлі», 2125 «Ремонтний молодняк» 2126 «Перевірювані свиноматки», 2127 «Перевірювані кнури».

У господарствах рух поголів'я фіксується в Книзі обліку руху тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-12), яку веде завідуючий фермою або бригадир за обліковими групами тварин як по кількості голів, так і по живій масі, також враховується отриманий приріст. По кожній групі свиней у Книзі відкривається окремий аналітичний рахунок у тому ж порядку, що і в бухгалтерії підприємства. На початок місяця зазначається наявність поголів'я по кожній статеві-віковій групі. На підставі первинних документів відображається надходження свиней за каналами: приплід, переведення з інших статево-вікових груп, переведення з інших ферм, придбання, одержання в обмін. У кінці місяця за даними Розрахунку № ____ визначення приросту (форма № ПБАСГ-11) відображається приріст облікової групи тварин. У другій частині книги відображають вибуття свиней за каналами: продаж, переведення до інших груп та до основного стада, переведення на інші ферми, забій та падіж. Після запису всіх даних первинних документів за місяць підраховують підсумки по руху тварин і виводять залишок на початок наступного місяця, які відображають у кількісних показниках (в головах, кілограмах живої маси). Далі на підставі даних Книги обліку руху тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-12) складають Звіт про рух тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-13), де узагальнюють дані, що відображають наявність і рух свиней на фермі за звітний період. Після закінчення звітної періоду один примірник Звіту разом із первинними документами по руху тварин передається в бухгалтерію для перевірки даних і відображення їх в бухгалтерських регістрах з обліку руху тварин [3].

Операції з руху поголів'я в свинарських підприємствах наведено в табл. 2:

Таблиця 2

*Відображення в бухгалтерському обліку операцій з руху поголів'я
в свинарських підприємствах*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1.	Поросята сисуні до 30 днів. Отримано приплід	2121	231
2.	Отримано приріст	2121	231

ОБЛІК, АНАЛІЗ, АУДИТ

3.	Переведено в іншу групу	2122	2121
4.	Поросята від 30 до 60 днів. Отримано приріст	2122	232
5.	Переведено в іншу групу	2123	2122
6.	Загибло	947	2122
7.	Поросята від 61 до 140 днів. Отримано приріст	2123	233
8.	Переведено в іншу групу	2124	2123
9.	Переведено в іншу групу	2125	2123
10.	Свині на відгодівлі. Отримано приріст	2124	234
11.	Ремонтний молодняк. Отримано приріст	2125	235
12.	Переведено в іншу групу	2126	2124
13.	Переведено в іншу групу	2127	2124
14.	Перевірювані свиноматки. Отримано приріст	2126	236
15.	Переведено до довгострокових біологічних активів	155	2126
16.	Зараховано до складу основних свиноматок	16311	155
17.	Перевірювані кнури. Отримано приріст	2127	237
18.	Переведено до довгострокових біологічних активів	155	2127
19.	Зараховано до складу кнурів плідників	16312	155

Отже, можна зробити висновок, що впровадження в практичну діяльність запропонованих доповнень дозволяє удосконалити методологічні підходи до формування достовірної інформації з обліку довгострокових біологічних активів у свинарських підприємствах.

Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", затверджено наказом Мінфіну України від 18.11.2005 р. № 790 і зареєстровано в Мін'юсті України від 5.12.2005 р. за № 1456/11736 (із змінами та доповненнями внесеними згідно з наказом Мінфіну України від 11.12.2006 р. № 1176).
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджено наказом Мінфіну України від 29.12.2005 р. № 1315. Із змінами і доповненнями, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 14.12.2007 р. № 1413, від 10.11.2009 р., від 2.06.2010 р. № 302.
3. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.08 р. № 73.
4. "Інструкція з бонітування свиней" затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 17.12.2002 №396.
5. Вдовенко Н.М. Бухгалтерський облік у рибництві: особливості формування облікової політики: Навчальний посібник. / Вдовенко Н.М. – К.: ЗАТ "Дорадо", 2007. – 307 с.
6. Засуха Ю. В. Технології виробництва продукції свинарства: Підручник. 2-е видання / Засуха Ю.В., Нагаєвич В.М., Хоменко М.П., Барановський Д.І.– Вінниця: Нова Книга. 2008. – 336 с.
7. Збарський В.К. Економіка сільського господарства: Навч. посібник / за ред. В.К. Збарського і В.І. Мацибори. – К.: Каравелла, 2009. – 264 с.
8. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: Монографія. / Кірейцев Г.Г. – Житомир:ЖДТУ, 2007. – 236 с.